

Udskriftsdato: 15. december 2025

KEN nr 9219 af 14/01/2010 (Gældende)

Landsskatteretskendelse vedr. tilbagebetaling af aconto- og udbytteskatter

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.
Landsskatteretten, j. nr. 09-00660

Landsskatteretskendelse vedr. tilbagebetaling af aconto- og udbytteskatter

Resumé

Et selskab, der som administrationsselskab i en tvungen national sambeskatning havde indbetalt acontoskat og udbytteskat, var ikke berettiget til tilbagebetaling af de pågældende betalinger efter ophør af sambeskatningen.

Der er klaget over, at H1 A/S (herefter selskabet) har fået afslag på tilbagebetaling af aconto- og udbytteskatter.

Landsskatterettens afgørelse

Landsskatteretten stadfæster afgørelsen.

Sagens oplysninger

Selskabet indgik i perioden fra den 1. januar til og med udgangen af september 2007 i en tvungen national sambeskatning med seks danske datterselskaber, i hvilken selskabet var udpeget som administrationsselskab, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 4.

Selskabet har den 20. marts 2007 som administrationsselskab indbetalt 1. acontoskatte-rate på 687.000 kr. Selskabet har endvidere indbetalt udbytteskat på 80.976 kr.

Selskabet har pr. 1. oktober 2007 frasolgt sine andele i de 6 danske datterselskaber og har herefter alene været sambeskattet med selskabets franske datterselskab, G1.

De seks frasolgte danske datterselskaber indgår pr. 1. oktober 2007 i en ny tvungen national sambeskatning, i hvilken G2 A/S er udpeget som administrationsselskab, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 4, og 2. rate af de hos koncernen opkrævede acontoskatter for 2007 er betalt af G2 A/S den 20. november 2007 med 687.000 kr.

SKAT har i forbindelse med opgørelsen af indkomsten for den del af indkomståret, hvor den førstnævnte tvungne sambeskatning har eksisteret, fremsendt sålydende specifikation til opkrævning af forfalden skat til selskabet som administrationsselskab i denne førstnævnte sambeskatning:

<u>Tekst (told/skat/afgift):</u>	<u>Beregnet:</u>	<u>Beløb:</u>
Udbytteskat modr. selskabsskat:		
Tilsva-r, tillæg til staten, udbytteskat indk.år. 2007:	26.09.2008	483,00 kr.
Indbetaling, udbytteskat indk.år. 2007:	26.09.2008	- 80.976,00 kr.
Saldo udbytteskat modr. selskabsskat:		- 80.493,00 kr.
Slutskat / selskabsskat:		
Tilsva-r. Slutskat indkomstår 2007	26.09.2008	2.725.559,00 kr.
Tilgodeh. / regulereret, acontoskat, regulering indk.år. 2007:	26.09.2008	-1.374.000,0 0 kr.
Tilsva-r, restskattetillæg indk.år. 2007:	26.09.2008	73.721,00 kr.
Saldo for slutskat / selskabsskat:		1.425.280,00 kr.

Total forfaldne poster:		1.344.787,00 kr.
-------------------------	--	---------------------

Det er oplyst, at datterselskabet G3 ApS i perioden fra den 1. januar til udgangen af september 2007 havde en skattepligtig indkomst på 15.436.699 kr. Selskabets egne skattepligtige indkomst er opgjort til 236.231 kr. De øvrige selskaber i sambeskatningen havde alle negative skattepligtige indkomster. Selskabets revisor har under henvisning til oplysningerne herom og beregnede selskabsskatter m.v. opgjort selskabsskatten i sambeskatningen for selskabet med tilhørende datterselskaber således:

	Skattepligtig indkomst i sambeskatning:	Selskabsskat 25 %:	Rentetil-læg:	Acontoskat:	Udbytteskat:
H1 A/S	236.231	59.058	- 16.294	- 687.000	- 80.493
G3 ApS	15.436.699	3.859.175	223.832	0	0
Øvrigt DS	- 70.382	0	0	0	0
Øvrigt DS	- 1.477.124		0	0	0
G2 A/S	- 2.073.187	0	0	687.000	0
Øvrigt DS	- 200.603	0	0	0	0
Øvrigt DS	- 930.903	0	0	0	0

Revisor har under henvisning hertil oprindeligt meddelt SKAT, at selskabet har 724.729 kr. til gode hos SKAT, mens G3 ApS skylder 4.083.007 kr. i selskabsskat. Han har under henvisning hertil anmodet SKAT om tilbagebetaling af 724.729 kr.

Det er i den forbindelse oplyst, at G3 ApS på grund af økonomiske vanskeligheder ikke har foretaget betaling af selskabsskat til administrationsselskabet i 2007.

Revisor har efterfølgende anmodet om, at selskabet skal have tilbagebetalt den samlede indbetalte acontoskat, som godskrives de 80.493 kr., der er opkrævet i udbytteskat, hvorefter selskabet inklusive godtgørelsestillæg på 2,3 % skal have 1.487.946 kr. retur.

Skattecentrets afgørelse

SKAT har afslået selskabets anmodning om udbetaling af tidligere indbetalt acontoskat m.v.

SKAT har som begrundelse herfor bl.a. henvist til, at hæftelsesreglerne må forstås således, at G2 A/S, der jo er administrationsselskabet, på baggrund af betalingerne har et krav på datterselskabet på for meget indbetalt acontoskat, og at SKAT har et krav på datterselskabet på den resterende selskabsskat. Det er således SKATs opfattelse, at datterselskabet i sagsforløbet har eller burde have påtaget sig en forpligtelse til at betale sin andel af selskabsskatten, som blot ikke kan honoreres.

Selskabets påstand og argumenter

Repræsentanten har principalt nedlagt påstand om, at administrationsselskabet skal have tilbagebetalt 1. acontoskatte-rate samt de indeholdte udbytteskatter.

Repræsentanten har subsidiært nedlagt påstand om, at administrationsselskabet skal have tilbagebetalt den del af 1. acontoskatte rate samt indeholdte udbytteskatter, der ikke kan henføres til selskabets indkomst for indkomståret 2007.

Han har til støtte herfor anført:

»De gældende regler om tvungen sambeskatning blev indført ved lov nr. 426 af 6. juni 2005.

Som led i de nye sambeskatningsregler blev reglerne for hæftelse af skatten i sambeskatninger ændret.

Efter de nye og gældende regler hæfter hvert enkelt sambeskattet selskab kun for den del af indkomstskatten, acontoskatten, restskatten m.m., der vedrører den del af indkomsten, der kan henføres til selskabet, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 4, 10. pkt.

Efter ordlyden af selskabsskattelovens § 31, stk. 4, 10. pkt., sondres der således ikke mellem betalinger af acontoskat, betaling af indkomstskat eller betaling af restskat for så vidt angår de sambeskattede selskabers manglende hæftelse for øvrige selskabers skatteforpligtelser.

Det gælder derfor i alle forhold, at det enkelte deltagende selskab alene hæfter for egne forpligtelser.

Det følger af stk. 4, 11. pkt., at når administrationsselskabet modtager betaling fra de sambeskattede selskaber til betaling af indkomstskatten m.v., overtager administrationsselskabet hæftelsen herfor.

Det betyder, at administrationsselskabet overtager det enkelte selskabs hæftelse, når der er sket betaling til administrationsselskabet. Indtil der er sket betaling, hæfter alene det enkelte selskab.

Når der på sambeskatningsniveau skal ske indbetaling af acontoskat, har administrationsselskabet mulighed for at foretage opgørelse af forventet indkomst og dermed forventet skattebetaling for hvert enkelt selskab.

Det bliver ved denne fremgangsmåde muligt løbende at opkræve skatten ved det eller de selskaber, der har indkomst, der udløser skat.

Der stilles dog ikke krav herom, og den endelige indbetaling af acontoskatten kan ikke umiddelbart systemmæssigt henføres til enkelte selskaber.

Den automatisk udskrevne acontoskat er baseret på indkomsten i de respektive selskaber i de seneste tre måneder forud for det indkomstår, hvortil den opkrævede acontoskat kan henføres.

Der kan selvsagt være væsentlige forskydninger mellem tidligere års indkomster og den aktuelle indkomst. Samtidig kan der – som i den her aktuelle situation – være tilfælde, hvor et selskab, hvortil der forventeligt vil kunne henføres en del af sambeskatningsenhedens samlede skattebetaling, ikke har midler til at bidrage til enhedens samlede acontoindbetaling.

Lidt forsimplet kan situationen beskrives med dette eksempel, i hvilket selskab A er administrationsselskabet:

	Selskab A	Selskab B	Selskab C
Forventet indkomst hele året:	10.000	10.000	80.000
Forventet skat 25 %:	2.500	2.500	20.000
Betales ved 2 rater á:	1.250	1.250	10.000
Faktisk indkomst hele året	5.000	5.000	80.000
Faktisk skat hele året:	1.250	1.250	20.000
Faktisk indbetalt hele året:	2.500	2.500	0

I eksemplet er selskab C i økonomiske vanskeligheder, og selskabet har derfor ikke indbetalt sin andel af acontoskatten. Selskab A og selskab B har derimod indbetalt mere end den faktiske skat for året og har derfor hver især overskydende skat for året.

Da hvert enkelt selskab kun hæfter for den del af indkomstkatten, acontoskatten, restskatten m.m., der vedrører den del af indkomsten, der kan henføres til selskabet selv, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 4, 10. pkt., er der således ikke hjemmel i reglerne til at tilbageholde og modregne selskab A's og selskab B's overskydende skat i selskab C's manglende skattebetaling.

Det følger af stk. 4, 11. pkt., at når administrationsselskaber modtager betaling fra de sambeskattede selskaber til betaling af indkomstkatten m.v., overtager administrationsselskabet hæftelsen herfor.

Dette understøtter yderligere, at der i sambeskatningsreglerne ikke er hjemmel til at lade deltagende selskaber i en sambeskatning hæfte for andre af de deltagende selskabers skatteforpligtelser.

I eksemplet betyder det, at selskab A og selskab B ikke hæfter for selskab C's skatteforpligtelser.

I den aktuelle sag har datterselskabet ikke foretaget nogen skattebetaling til administrationsselskabet. Hæftelsen for datterselskabets skattebetaling ligger derfor fortsat hos datterselskabet, og der er ikke hjemmel i sambeskatningsreglerne til at lade andre af de deltagende selskaber i sambeskatningen hæfte for skatten i datterselskabet.

MA har over for Landsskatteretten anført følgende om baggrunden for den opståede situation og om den verserende sag om tilbagebetaling af acontoskatterne:

»MA etablerede virksomhed for omkring 22 år siden. Denne virksomhed udviklede sig med tiden til en koncern. Virksomheden opførte i starten andelsboliger, f.eks. til senior-bofællesskaber, og drev derudover i mindre omfang virksomhed med udlejning af fast ejendom. Efter en halv snes år blev virksomheden dog koncentreret alene om nybyggeri.

Pr. 1. september 2001 blev der ansat en teknisk direktør i selskabet, der et år efter overtog 25 % af aktierne i virksomheden, der i samme forbindelse blev lagt over i et til formålet oprettet selskab, G2 A/S. Aktiviteterne i virksomheden blev således samtidig med den delvise overdragelse af aktiekapitalen flyttet fra det tidligere »hoved-driftsselskab« – det nuværende G4 ApS – der i det hele var ejet af selskabet, og som både før og efter udelukkende fungerede som MA's holdingselskab, til G2 A/S. Aktiviteten i driftsselskabets søsterselskab, G1, blev dog ikke inddraget i denne overdragelse. Dette selskab forblev ejet af holdingselskabet med 60 % og dettes samarbejdspartnere, en i Frankrig bosiddende dansker og en arkitekt, der til sammen ejer de resterende 40 % af det franske selskab. Dette skyldtes dels, at aktiviteten i dette franske selskab til stadighed havde været fuldkommen adskilt fra aktiviteten i koncernen, dels at den nye tekniske direktør i koncernen ingen interesse havde i aktiviteterne i Frankrig.

Virksomheden i koncernen fortsatte efter den delvise overdragelse af aktiekapitalen i øvrigt fuldstændig som tidligere.

MA blev imidlertid ældre, og han følte en begyndende frustration over de problemer med konstatering og udbedring af fejl og mangler, der efterhånden er blevet en realitet i byggebranchen, uanset at koncernen altid anvender store, og således også formodningsvis kompetente, entreprenørfirmaer. MA ønskede endvidere at trække sig tilbage »i tide«, så der kunne blive tid til at kaste sig ud i nye oplevelser og projekter.

Selskabet ansatte derfor pr. 1. januar 2007 en administrerende direktør, der blev ansat til at drive virksomheden videre sammen med den tekniske direktør, og MA fratrådte samtidig posten som direktør i koncernen. Den administrerende direktør og den tekniske direktør overtog herefter, den 1. oktober 2007, MA's 75 % af aktierne i G2 A/S efter diverse drøftelser omkring betalingen af disse aktier.

Koncernens egenkapital var ved salget af aktierne ca. 10 mio. kr., hvoraf MA altså var ejer af ca. 7,5 mio. kr. MA og køberne af aktierne var enige om, at MA's andel af aktiekapitalen skulle overdrages for 7,5 mio. kr. med en aftale om, at MA i de følgende år skulle have en andel af overskuddet i gruppen (»Earn Out«). Køberne kunne imidlertid ikke mobilisere den fornødne kapital, da alle var enige om, at det ville

være uhensigtsmæssigt at trække driftskapitalen ud af virksomheden. Efter forhandlinger med banken - hvor MA gjorde opmærksom på, at der i forbindelse med hans udtræden dels var den mulighed, at virksomheden blev afviklet stille og roligt, dels var den mulighed, at aktierne i koncernen blev overdraget til de to interesserede og kompetente købere mod en vis kontant betaling kombineret med en Earn Out - nåede banken og parterne til enighed om, at aktierne i koncernen blev overdraget til køberne mod beskeden betaling af 500.000 kr. kombineret med en Earn Out, der skulle løbe i de følgende 3 - 4 år, og som ifølge hensigten skulle føre til, at aktierne blev overdraget for i alt ca. 7,5 mio. kr.

MA var således pr. 1. oktober 2007 fuldstændigt ude af den oprindelige virksomhed, der var overdraget til de to erfarne og kompetente direktører i virksomheden.

MA skulle herefter nyde sin fritid og eventuelt gå i gang med nye og spændende projekter, der ikke var relateret til den virksomhed, som han indtil da havde brugt utrolig meget af sin tid på at bygge op.

MA har over for Landsskatteretten pointeret, at der under hele forløbet har været inddraget rådgivere i beslutningerne om, hvorledes virksomheden mest hensigtsmæssigt kunne videreoverdrages. Disse rådgivere har i forbindelse med overdragelsen, og i øvrigt i mange år op til denne, været bekendt med, at MA's pension lå i holdingselskabet, der af samme grund igennem alle årene har været adskilt fra driftsselskabet og dettes franske søsterselskab med knivskarpe skodder. Holdingselskabet var jo imidlertid i henhold til skattelovgivningen tvunget ind i sambeskatningen med driftsselskaberne og tvunget udpeget som administrationsselskab bl.a. med tilhørende pligt til at betale acontoskatterne, også vedrørende driftsselskabet. Der var imidlertid ikke i forbindelse med overdragelsen af G2 A/S og datterselskaberne hos rådgiverne tvivl om, at dette var uproblematisk. Den acontoskat, der var betalt på vegne af datterselskaberne, ville jo blive tilbagebetalt i forbindelse med den endelige skatteansættelse i lighed med for meget betalte udbytteskatter m.v. Det ville således ikke udgøre et problem, at acontoskatten var betalt, uanset om pengene ikke var indbetalt af datterselskabet.

Datterselskabet er imidlertid efterfølgende kommet i økonomiske problemer. Dette har umuliggjort en inddrivelse af de på datterselskabets vegne betalte acontoskatter, og koncernens virksomhed er blevet droslet voldsomt ned på grund af de problemer med finansiering og salg af fast ejendom, der har ramt hele branchen. Dette har endvidere ført til, at MA ikke har fået den forudsatte Earn Out-del af overdragelsessummen for aktierne. Dette var dog ikke forudsigeligt i 2007.

At SKAT nu også nægter at returnere den skat, selskabet har betalt på vegne af koncernen, fører således til, at holdingselskabet kommer til at betale skat af en indkomst, som aldrig har henhørt under selskabet.«

Revisor har supplerende pointeret, at G3 ApS og selskabet var de eneste overskudsgivende selskaber, og at ingen af de omtvistede acontoskatter er betalt af G3 ApS. Set i dét lys er det efter revisors opfattelse meget vanskeligt at tiltræde den påklagede afgørelse, idet administrationsselskabet i henhold hertil de facto kommer til at hæfte for datterselskabernes acontoskat, uanset om datterselskaberne har betalt eller ej. Dette er ikke i overensstemmelse med hverken ordlyden af eller hensigten bag bestemmelserne i selskabsskatteloven. I henhold hertil hæfter hvert enkelt selskab i sambeskatningen alene for sin egen skat, og hæftelsen overgår først til administrationsselskabet, når der de facto er sket betaling dertil.

Det fremgår endvidere af SKM2008.955.SKAT, at der stilles ganske strenge krav til, hvad der skal til, før end betaling mellem selskaberne anses for at være sket, f.eks. ved mellemregning, hvilket jo slet ikke er sket i den her omhandlede sag. Dette understøtter, at betaling fra datterselskab til administrationsselskab ikke kan anses for at være sket alene ved, at administrationsselskabet har betalt, og at administrationsselskabet derved har erhvervet en fordring.

Dette stemmer heller ikke med forarbejderne til de nye sambeskatningsregler, hvoraf det fremgår, at man ved vedtagelsen af reglerne udtrykte stor bekymring ved at indføre hæftelse for administrationsselskabet - hvilket man således undlod.

Administrationsselskabet har i nærværende sag blot overholdt lovgivningen og betalt de acontoskatter, som selskabet i henhold til lovgivningen var forpligtet til at betale – uanset at acontoskatterne jo var beregnet på grundlag af skatteansættelserne for 2003, dvs. på grundlag af en helt anden situation end den, der var gældende i 2007.

Administrationsselskabet havde ikke mulighed for at få raten nedsat, da forudsætningerne herfor, der er indeholdt i selskabsskattelovens § 29 C, ikke var opfyldt, og det havde heller ikke mulighed for straks efter indbetalingen at få acontoskatten tilbagebetalt, da der ikke var grundlag for at anse forudsætningerne herfor, der er indeholdt i selskabsskattelovens § 29 D, for opfyldt.

Det kan ikke være rigtigt, at et administrationsselskab, der efterlever reglerne, bliver stillet dårligere end administrationsselskaber, der ser stort på reglerne og undlader at indbetale de opkrævede acontoskatter – i hvilken situation det må være ubestridt, at de omtvistede skatter ikke kunne være opkrævet hos selskabet.

Det forhold, at lovgiver ikke i loven eller i forarbejderne har taget højde for en situation som den her foreliggende, kan derfor ikke føre til, at loven fortolkes således, som det er sket i den påklagede afgørelse.

Det er ubestridt, at der ikke er sket betaling til administrationsselskabet. Det må derfor tilsvarende være ubestridt, at administrationsselskabet ikke hæftede for skatten.

Landsskatteretten har imidlertid ved SKM2009.460.LSR uden lovhjemmel anlagt den betragtning, at hæftelsen overgår til administrationsselskabet på det tidspunkt, hvor datterselskabet var forpligtet til at betale sin andel af skatten, uanset om datterselskabet har betalt eller ej, og uanset om datterselskabet har midler til at betale eller ej. Landsskatteretten har altså ladet betalingsforpligtelsen i § 31, stk. 6, have forrang over hæftelsesbestemmelsen i stk. 4, der jo ellers er specialbestemmelsen, når det drejer sig om administrationsselskabets hæftelse.

Hvis Landsskatteretten følger denne ulovhjemlede praksis ved afgørelsen af nærværende sag, er der de facto indført tvungen universalhæftelse i sambeskatninger.

Selskabet har ikke haft indflydelse på beregningen af den opkrævede acontoskat. Selskabet har heller ikke haft mulighed for at influere på størrelsen af denne eller at beregne, hvor stor en del af denne der kunne anses for at vedrøre G3 ApS. Det var således ikke muligt, på tidspunktet hvor betaling af acontoskatten skete, at opgøre de fordringer mod datterselskaberne, der i henhold til Landsskatterettens førnævnte afgørelse skulle være opstået på tidspunktet for betalingen. Dette taler efter repræsentanternes opfattelse ligeledes imod at antage, at betaling til selskabet er sket på det tidspunkt, hvor selskabet betalte acontoskatten. Denne betaling skyldes jo alene, at selskabet er blevet udpeget som administrationsselskab, og dette beror mest af alt på den tilfældighed, at selskabet dengang ejede en majoritet af aktiekapitalen i koncernen, hvori der jo også deltog andre aktionærer.«

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

Den påklagede afgørelse vedrører spørgsmålet, om der er grundlag for at imødekomme selskabets anmodning om at få udbetalt tidligere indbetalte aconto- og udbytteskatter.

Det fremgår af sagens oplysninger, at 2. acontoskatte-rate for 2007 er blevet indbetalt af selskabets tidligere datterselskab, G2 A/S, som administrationsselskab i den tvungne sambeskatning, der er opstået pr. 1. oktober 2007.

Der er herefter ikke grundlag for at imødekomme selskabets anmodning om tilbagebetaling af denne 2. acontoskatte-rate.

Den 1. acontoskatte-rate er derimod blevet indbetalt af selskabet som følge af, at selskabet i perioden fra den 1. januar til og med udgangen af september 2007 var udpeget som administrationsselskab i en tvungen national sambeskatning med bl.a. datterselskabet, jf. selskabsskattelovens § 31, stk. 1 og 4.

Det fremgår af selskabsskattelovens § 31, stk. 4, at:

»Administrationsselskabet forestår indbetalingen af den samlede indkomstskat. Dette gælder også restskat, tillæg og renter. Told- og Skatteforvaltningen kan med frigørende virkning udbetale overskydende skat og godtgørelse til administrationsselskabet. Hvert enkelt sambeskattet selskab hæfter kun for den del af indkomstskatten, acontoskatten og restskatten samt tillæg og renter, der vedrører den del af indkomsten, som fordeles til selskabet. Når administrationsselskabet modtager betaling efter stk. 6 til betaling af indkomstskatten m.v., overtager administrationsselskabet hæftelsen herfor.«

Danske selskaber, hvis indkomstskat betales af administrationsselskaber, skal i henhold til selskabsskattelovens § 31, stk. 6, næstsidste pkt., forpligte sig til betaling til administrationsselskabet af et beløb svarende til den betalte indkomstskat.

Administrationsselskabet har således ved betalingen af den i marts 2007 betalte acontoskat vedrørende datterselskabet erhvervet en fordring på datterselskabet på et beløb svarende til den del af den betalte acontoskat, der kan henføres til datterselskabet.

Der mangler dermed også grundlag for at imødekomme anmodningen om tilbagebetaling af denne del af de betalte acontoskatter til administrationsselskabet, jf. SKM2009.460.LSR.

Det er herudover oplyst, at der i indkomståret 2007 er blevet indeholdt udbytteskat af udbytte til selskabet, jf. kildeskattelovens § 65.

Sådan indeholdt udbytteskat modregnes for selskaber, der er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 1, i den indkomstskat, der af selskabet skal betales for det indkomstår, i hvilket udbyttet er erhvervet, jf. kildeskattelovens § 67, stk. 2.

I den her foreliggende situation skal den samlede indkomstskat, restskat og overskydende skat for indkomståret 2007 for de sambeskattede selskaber beregnes hos selskabet som administrationsselskab, jf. kildeskattelovens § 29 B, stk. 2, og restskat eller overskydende skat skal beregnes efter reglerne i kildeskattelovens § 29 B, stk. 4 og 5. Den i 2007 indbetalte udbytteskat skal således medregnes ved opgørelsen af restskat henholdsvis overskydende skat.

Der er ikke oplysninger, der giver grundlag for at bestride, at der på grundlag af de ovennævnte regler har kunnet opgøres en restskat for indkomståret 2007 for de selskaber, der var omfattet af den tvungne nationale sambeskatning, der eksisterede i perioden fra den 1. januar til udgangen af september 2007.

Der er således heller ikke oplysninger, der giver grundlag for at imødekomme anmodningen om udbetaling af de indeholdte udbytteskatter.

Den påklagede afgørelse stadfæstes derfor. Afgørelsen er tiltrådt af SKAT.